Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35850 + 35884 du rôle
Inscrits les 12 et 19 février 2015

Audience publique du 6 mai 2015

Recours formé par Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contribution directes
en présence de Monsieur ..., …
en matière d'échange de renseignements

I.

Vu la requête inscrite sous le numéro 35850 du rôle et déposée le 12 février 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…, tendant à l'annulation d'une décision du 9 janvier 2015 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2015 ;

Vu l'ordonnance du 6 mars 2015 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire additionnel déposé le 27 mars 2015 par Maître Alain Steichen au greffe du tribunal administratif pour le compte de Madame ... ;

II.

Vu la requête en intervention volontaire, inscrite sous le numéro 35884 du rôle et déposée le 19 février 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-… ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2015 ;

Vu l'ordonnance du 6 mars 2015 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire additionnel déposé le 27 mars 2015 par Maître Alain Steichen au greffe du tribunal administratif pour le compte de Monsieur ... ;

I+II

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en ses rapports respectifs, ainsi que Maître Roland Pliger, en remplacement de Maître Alain Steichen, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 avril 2015.

Par un courrier du 9 janvier 2015, référencé sous le numéro …, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à Madame …, ci-après désignée par « Madame ... », de lui fournir des renseignements pour le 12 février 2015 au plus tard, suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur la base, d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, signée à Madrid le 3 juin 1986, telle que modifiée par le Protocole signé à Bruxelles le 10 novembre 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignées par « la Convention », ledit Protocole ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désigné par « la loi du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit :

« *Madame,*

Suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 février 2015 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

...

Date de naissance : …

Adresse au Luxembourg : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier votre situation fiscale, les autorités fiscales espagnoles nécessitent des renseignements alors que d'après la législation espagnole, celles-ci estiment que vous êtes susceptible d'être considéré comme résident fiscal espagnol.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013.

- *Veuillez fournir des éléments permettant d'établir que vous disposez d'un foyer d'habitation permanent au Luxembourg et que le centre de vos intérêts vitaux se trouve au Luxembourg : description du foyer d'habitation, factures gaz / eau / électricité, abonnements téléphoniques, relations économiques au Luxembourg, relations sociales au Luxembourg, activités professionnelles au Luxembourg, fonctions sociétaires occupées au Luxembourg (associé ou administrateur de société par exemple), comptes bancaires luxembourgeois etc. ;*

- *Veuillez indiquer la totalité de vos revenus de source luxembourgeoise à quel titre que ce soit (salariée, associée, actionnaire, administrateur,...) et sous quelque forme que ce soit (salaires, dividendes, intérêts, jetons de présence, avantages,...) et veuillez identifier le ou les employeurs pour lesquels vous travaillez ainsi que la ou les sociétés dont vous percevez d'éventuels revenus ;*

- *Veuillez fournir vos déclarations fiscales pour les années 2010 à 2013 ;*

- *Veuillez identifier les comptes bancaires dont vous êtes titulaires au Luxembourg ou sur lesquels vous disposez d'une signature et veuillez fournir les relevés bancaires de ces comptes des années 2011 à 2013.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.[…] »

Par un courrier du 9 janvier 2015, référencé sous le numéro …, le directeur enjoignit à Monsieur ..., époux de Madame ..., de lui fournir, sur le même fondement, des renseignements pour le 12 février 2015 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 29 septembre 2014, l'injonction ayant un libellé identique à celle adressée à Madame ....

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 février 2015, inscrite sous le numéro 35850 du rôle, Madame ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la « *demande de renseignement émise par* [le directeur] *en date du 9 janvier 2015* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 février 2015, inscrite sous le numéro 35884 du rôle, Monsieur ... intervint volontairement dans l'affaire inscrite sous le numéro 35850 du rôle, demanda la jonction avec cette affaire ainsi que l'annulation de *« la demande de renseignement émise par* [le directeur] *en date du 9 janvier 2015 »*, tout en se référant à la fois à l'injonction adressée à son épouse et à celle lui adressée.

Par ordonnances séparées du 6 mars 2015, les parties furent autorisées à produire chacune un mémoire supplémentaire dans les deux rôles.

Il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de joindre le rôle d'intervention volontaire, inscrit sous le numéro 35884 du rôle, à l'affaire principale, inscrite sous le numéro 35850 du rôle.

Aux termes de l'article 6, paragraphe (1) de la loi du 31 mars 2010, auquel renvoie par ailleurs aussi l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ayant transposé en droit luxembourgeois la directive 2011/16/UE, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », le tribunal administratif est compétent pour connaître d'un recours en annulation introduit contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en annulation introduit par Madame ..., ainsi que de l'intervention volontaire de son époux.

La partie étatique soulève *in limine litis* l'irrecevabilité de la requête en intervention de Monsieur ..., en donnant à considérer que le 9 janvier 2014, le directeur aurait émis deux décisions d'injonctions séparées, l'une à l'égard de Monsieur ..., et l'autre à l'égard de Madame ..., et que Monsieur ... n'aurait dirigé aucun recours contre la décision directoriale le concernant endéans le délai légal, de sorte que cette décision serait devenue définitive et aurait pour conséquence que ce dernier risque de se voir infliger une amende administrative à défaut de fournir des renseignements demandés. Il s'ensuivrait que celui-ci serait forclos à agir et ne pourrait plus pallier à sa carence par le biais d'une intervention volontaire dans l'affaire concernant son épouse.

Dans son mémoire additionnel, Monsieur ... argumente qu'il aurait un intérêt personnel et légitime à faire valoir ses moyens et observations dans l'affaire principale par la voie d'une intervention volontaire, dans la mesure où il est l'époux de la demanderesse dans l'affaire principale, avec laquelle il serait imposé collectivement, et qu'il se trouverait lésé par l'issue du litige fiscal de son épouse.

Quant à l'objet du recours principal, il donne à considérer que la demande d'injonction lui adressée aurait également été visée par le recours introduit par son épouse, puisque cette injonction ferait partie intégrante, ensemble avec la lettre adressée à son épouse, d'une seule demande d'échange de renseignements, qui ferait dans son ensemble l'objet du recours principal. A cet égard, il donne à considérer que dans l'affaire principale, son épouse aurait expressément défini le terme « *demande de renseignements* » par référence aux deux demandes et qui auraient été produites en tant que pièces numéro 1 en annexe à la requête introductive d'instance. Par ailleurs, l'examen de la demande de renseignements des autorités fiscales espagnoles du 29 septembre 2014 confirmerait ce point de vue, puisque les deux lettres de demandes espagnoles ne viseraient pas spécifiquement une seule personne, mais indiqueraient les deux époux, en se référant à une enquête de l'administration fiscale espagnole dirigée contre les deux époux. Il s'ensuivrait que la validité des deux décisions d'injonction serait à apprécier *in globo*.

Les contestations et argumentations invoquées par les parties à l'instance quant à la recevabilité de l'intervention volontaire mènent de prime abord à la délimitation de l'objet du recours principal introduit par Madame ....

Force est de constater que tant dans la motivation, qu'au dispositif de la requête introductive d'instance, Madame ... se réfère à une seule demande de renseignements datée du 9 janvier 2015 et précise par ailleurs dans l'exposé des faits que cette demande formulée à l'égard d'elle-même vise une série de renseignements « *la concernant* », sans qu'elle n'ait mentionné une injonction du même contenu ayant été adressée à son époux et visant la situation fiscale de celui-ci.

Il est certes exact qu'en annexe 1 de la farde des pièces jointes à la requête introductive d'instance à laquelle celle-ci renvoie, figure non seulement la demande d'injonction adressée à Madame ..., mais également celle du même jour adressée à son époux, Monsieur .... Néanmoins, à défaut de toute référence y relative dans de la requête introductive d'instance et face aux formulations de la requête introductive d'instance qui visent une seule demande de renseignements visant Madame ..., la seule circonstance que la deuxième injonction adressée à son époux figure parmi les pièces est insuffisante pour retenir que le recours introduit le 12 février 2015 par Madame ... ait pour objet l'annulation, à côté de l'injonction lui adressée, également de celle du même jour adressée à son époux.

Pareillement, la circonstance que les deux demandes d'injonction portent la même date, visent des époux imposés collectivement et ont une motivation identique, permet certes d'admettre un certain lien entre ces deux demandes, mais est néanmoins insuffisante pour admettre que ces décisions forment un tout, de manière qu'un recours dirigé contre l'une de ces injonctions impliquerait nécessairement que le recours porte également sur la deuxième demande d'injonction, étant donné qu'il s'agit de deux décisions administratives distinctes, visant deux contribuables distincts et qui sont susceptibles, chacune, d'un recours.

Le tribunal est dès lors amené à conclure que la requête introduite sous le numéro 35850 du rôle porte exclusivement sur la demande d'injonction du 9 janvier 2015 adressée à Madame ....

L'objet du recours inscrit sous le numéro 35850 du rôle étant ainsi délimité, le tribunal est amené à retenir que ledit recours en annulation, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

S'agissant de l'intervention volontaire de Monsieur ..., force est de constater que la recevabilité d'une requête en intervention est non seulement conditionnée par l'existence d'un intérêt direct ou indirect à l'issue de l'affaire principale, mais son objet est encore limité en ce sens que l'intervenant peut seulement étayer les moyens développés dans la requête principale, mais ne peut pas étendre la portée de la requête introductive d'instance, ni exposer des moyens nouveaux, de sorte qu'il ne peut que s'associer à l'action principale (cf. trib. adm. 11 janvier 2012, n° 27576 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 414).

Il s’ensuit que l’objet de la requête principale conditionne nécessairement l’objet de l’intervention volontaire, ainsi que, par la suite, l’admissibilité des moyens présentés par l’intervenant volontaire.

Partant, au regard de la conclusion retenue ci-avant que la requête introduite par Madame ... porte uniquement sur l’injonction directoriale la concernant, l’intervenant volontaire, Monsieur ..., est admis à présenter des moyens exclusivement par rapport à cette décision, à l’exclusion de celle le concernant personnellement et dans la limite des moyens présentés dans l’affaire principale.

L’intervention volontaire est partant à déclarer recevable uniquement dans ces limites.

S’agissant de l’intérêt à intervenir volontairement dans le chef de Monsieur ..., force est de constater que la partie étatique n’a pas remis en cause cet intérêt à agir, mais a conclu à l’irrecevabilité de la requête en intervention volontaire au motif que l’injonction visant Monsieur ... aurait acquis autorité de chose décidée à défaut de recours introduit endéans le délai légal, de sorte qu’à défaut d’autres contestations, l’intérêt à intervenir ne prête pas à critique étant donné qu’il est à qualifier de tiers intéressé comme il est l’époux de la demanderesse au principal et est imposé collectivement avec celle-ci.

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent que la requête en intervention est à déclarer irrecevable pour autant qu’elle excède l’objet du recours inscrit sous le numéro 35850 du rôle et plus particulièrement pour autant qu’elle tend à l’annulation de la décision d’injonction du 9 janvier 2015 visant Monsieur ..., mais est à déclarer recevable pour le surplus, pour avoir par ailleurs été introduite dans les formes de la loi.

A titre préalable, la demanderesse ainsi que le demandeur en intervention sollicitent la communication de la demande de renseignements de l’administration fiscale espagnole et demandent par ailleurs l’autorisation de prendre position dans un mémoire additionnel.

Dans la mesure où la demande de renseignements émanant des autorités espagnoles et visant la demanderesse a été communiquée au mandataire de celle-ci et a pu être consultée au greffe s’agissant de l’intervention volontaire de Monsieur ..., ayant qualité de tiers par rapport à la demande visant son épouse, et que, dans chacun des rôles, le tribunal a accordé aux parties la possibilité de déposer un mémoire additionnel, possibilité dont elles ont fait usage, de sorte que les droits de la défense ont été préservés, tant les demandes en communication de la demande émanant des autorités espagnoles que celle visant la production d’un mémoire supplémentaire sont devenues sans objet et sont partant à rejeter.

S’agissant de la demande de Monsieur ... d’obtenir la communication de la demande des autorités espagnoles le concernant, au-delà-de la considération que la partie étatique a volontairement déposé ladite demande de renseignement au greffe, cette demande est à rejeter, étant donné que, tel que cela a été relevé ci-avant, l’injonction du directeur à l’adresse de Monsieur ... ne fait pas l’objet du litige, de sorte que la communication de la demande afférente des autorités espagnoles est, à défaut d’autres explications, sans pertinence.

Quant au fond, la demanderesse, en se référant à l'article 26 du modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'OCDE, ci-après désigné par « le Modèle », et au Manuel sur la mise en place de l'échange de renseignements en matière fiscale de l'OCDE, ci-après désigné par « le Manuel », ainsi qu'à l'article 27 de la Convention et de l'échange de lettres y relatif, reproche à la demande de renseignements de se limiter à affirmer que les autorités fiscales espagnoles estiment qu'elle est susceptible d'être considérée comme résident fiscal espagnol, ce qui constituerait une simple supposition, sans qu'il ne soit fourni un élément susceptible d'étayer cette thèse d'une résidence fiscale en Espagne.

Par rapport au premier renseignement demandé, la demanderesse reproche qu'il n'y aurait aucune indication quant aux impôts visés par les autorités espagnoles. Elle fait encore valoir que la preuve qu'elle ne disposerait pas de résidence fiscale au Luxembourg n'impliquerait pas qu'elle soit à qualifier de résident fiscal espagnol et que, par ailleurs, il n'existerait aucune indication pour quelle raison elle serait à qualifier comme tel. Pareillement, il ne serait pas fait mention que les voies internes auraient été utilisées avant de recourir à une demande d'échange de renseignements. La demande serait dès lors à considérer comme inappropriée par rapport au but fiscal indiqué.

Par rapport à la deuxième, troisième et quatrième catégorie de renseignements demandés, la demanderesse fait valoir que ces demandes seraient prématurées par rapport à la première catégorie de renseignements demandés et seraient à qualifier de renseignements subsidiaires. En effet, s'il devait s'avérer, sur base de l'article 4, alinéa 2 de la Convention, qu'elle est à considérer comme résident fiscal luxembourgeois, les renseignements supplémentaires ainsi demandés n'apporteraient aucune information vraisemblablement pertinente pour clarifier la situation fiscale en Espagne d'une personne pourtant fiscalement résidente au Luxembourg et donc soumise en Espagne à une obligation fiscale se limitant aux seuls revenus de source espagnole. La demande des autorités espagnoles aurait dès lors un caractère hasardeux et spéculatif, de sorte que le but fiscal dans lequel la deuxième, troisième et quatrième catégorie de renseignements sont demandés, ne serait pas défini.

Par ailleurs, les renseignements demandés ne pourraient être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec son cas d'imposition en Espagne et à défaut d'un tel lien, les renseignements supplémentaires demandés seraient à considérer comme étant sans fondement.

Elle fait valoir ensuite qu'à travers les renseignements supplémentaires demandés, les autorités espagnoles rechercheraient en réalité à obtenir des informations au-delà de ce qui est nécessaire pour déterminer sa résidence fiscale.

Elle conclut que la demande des renseignements supplémentaires serait à qualifier de pêche aux renseignements, de sorte que la demande d'injonction devrait être annulée purement et simplement, sinon annulée partiellement dans la limite des renseignements supplémentaires demandés.

Le demandeur en intervention présente en substance les mêmes arguments, mais limite ceux-ci à sa propre situation fiscale.

Le délégué du gouvernement conclut que la demande émanant des autorités espagnoles répondrait tant à la loi du 31 mars 2010 qu'à la loi du 29 mars 2013 et conclut partant au rejet du recours.

Dans son mémoire additionnel, la demanderesse soutient encore que la demande de renseignement serait prématurée, au motif que les autorités espagnoles n'auraient pas épuisé toutes les voies internes puisqu'il se dégagerait d'une pièce fournie par elle que le 13 mars 2015, les autorités fiscales espagnoles l'auraient informé qu'un contrôle fiscal est initié et qu'elle devrait se présenter avec son époux auprès de l'administration pour le 21 avril 2015, de sorte que les autorités fiscales espagnoles n'auraient pas encore lancé une enquête interne au moment de demander des renseignements aux autorités luxembourgeoises.

D'autre part, elle reproche aux autorités espagnoles de lui demander dans le cadre d'une enquête interne des renseignements sur l'impôt sur le revenu de non-résidents en Espagne et de prétendre, d'autre part, devant les autorités fiscales luxembourgeoises qu'elle serait une personne résidente en Espagne, pour en conclure que la demande de renseignement serait hasardeuse et spéculative.

Enfin, elle soutient que la demande des autorités espagnoles ne reposerait que sur des suppositions, sans être étayée par des documents ou soutenue par des indices concrets. Elle reproche encore aux autorités fiscales espagnoles d'avoir fourni essentiellement des éléments par rapport à son époux, sans fournir des éléments la concernent et susceptibles de fonder la thèse d'une résidence fiscale en Espagne, alors qu'elle-même déclare être inscrite depuis 2008 comme résident au Luxembourg et y figurer comme travailleur salarié.

Force est au tribunal de constater de prime abord qu'aux termes de l'article 27, paragraphe 1, de la Convention, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention.* […] ».

L'échange de lettres relatif au Protocole signé à Bruxelles le 10 novembre 2009 énumère les informations à fournir par l'autorité requérante afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés comme suit : « […] *2. L'autorité compétente de l'Etat contractant requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant lorsqu'elle soumet une demande de renseignements en vertu de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat contractant requérant souhaite recevoir les renseignements de l'autre Etat contractant ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat contractant requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de cet Etat ;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat contractant requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées. »

S'agissant du critère de pertinence vraisemblable, le tribunal relève qu'il suit plus particulièrement de l'échange de lettres précité qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes espagnoles est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, si elle contient des indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat contractant requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de cet Etat, dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, ainsi que la mention que les voies de recherche ont été épuisées.

En l'espèce, s'agissant des contestations de la demanderesse, force est au tribunal de constater que, contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, la demande de renseignements émanant des autorités espagnoles précise le contribuable visé, à savoir Madame ..., et l'impôt visé, à savoir l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le revenu de non-résidents.

Elle contient par ailleurs une description générale de l'affaire et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir l'indication que la demanderesse ainsi que son époux font l'objet d'une enquête fiscale en Espagne, que les autorités fiscales espagnoles disposent d'indices permettant de retenir que ceux-ci pourraient être qualifiés de résidents fiscaux espagnols et que l'indication d'une résidence fiscale au Luxembourg reposerait sur une simulation afin d'échapper au versement de l'impôt sur le revenu en Espagne.

Le formulaire afférent contient encore, sous le point A1-6, une déclaration sur l'épuisement des sources internes, de sorte que la demande des autorités espagnoles correspond encore aux exigences de l'échange de lettres précité quant à ce point, étant relevé qu'en vertu de l'échange de lettres, l'Etat requérant n'a pas à préciser les démarches accomplies en droit interne, mais il suffit de soumettre une « *déclaration précisant que l'Etat contractant requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis*

ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ». S'agissant des pièces déposées par les demandeurs avec leurs mémoires additionnels respectifs et dont la demanderesse entend déduire qu'une enquête fiscale serait encore en cours en Espagne pour en conclure que les voie internes n'auraient pas été épuisées, le tribunal est amené à retenir qu'à défaut de traduction de ces pièces et face aux contestations de la partie étatique à l'audience des plaidoiries de ce fait, le tribunal n'est pas en mesure d'apprécier la pertinence de cette pièce, de sorte que l'argumentation afférente de la demanderesse est à rejeter.

Il s'ensuit que les contestations de la demanderesse s'agissant de l'indication de l'impôt visé, du but fiscal ainsi que de la mention de l'utilisation des voies internes sont à rejeter comme étant non fondées.

S'agissant des contestations de la demanderesse quant à l'opportunité des renseignements demandés, l'article 27 de la Convention et l'article 26 du Modèle, auquel il peut être référé pour l'interprétation de l'article 27 de la Convention, prévoient un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. En revanche, il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, ou dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours, l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

La condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents.

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant.

En revanche, la demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « *pêche aux renseignements* » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé et l'information sollicitée, de sorte qu' « *il est peu probable que [les renseignements] aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.* » (cf. Mise à jour de l'article 26 du Modèle de convention fiscale et du commentaire s'y rapportant adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, p. 5)

D’autre part, dans le cadre du système d’échange d’informations sur demande, tel qu’il est organisé par la directive 2011/16/UE, les obligations des autorités luxembourgeoises sont fixées à l’article 6 de la loi du 29 mars 2013, qui a la teneur suivante : *« A la demande de l’autorité requérante, l’autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l’administration et l’application de la législation interne de l’Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l’article 1er, dont elle dispose ou qu’elle obtient à la suite d’enquêtes administratives. »*

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées, sur base de la loi du 29 mars 2013 précitée, les informations de la part des autorités de l’Etat requis, et qui doit être communiqué par l’autorité requérante à l’autorité requise, le tribunal est amené à se référer par ailleurs au considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif.* », de sorte qu’il y a lieu d’admettre que les Etats membres de l’Union européenne ont pareillement visé un échange de renseignement dans la mesure la plus large possible.

Quant au rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d’une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l’annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d’une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l’opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s’imposant tant au directeur qu’au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne le dernier critère, le tribunal est amené à conclure que si le juge de l’annulation est communément appelé à examiner l’existence et l’exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n’est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l’enquête poursuivie dans l’Etat requérant (cf. TA 6 février 2012, n° 29592 publié sous www.ja.etat.lu).

Il s’ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumis par l’Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l’autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l’Etat requérant.

D'autre part, il n'appartient pas non plus au directeur, et partant au tribunal, d'examiner d'après le droit de l'Etat requérant, la situation fiscale du contribuable visé dans l'Etat requérant, cette compétence et les contestations afférentes relevant des seules autorités de l'Etat requérant.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n° 6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010. En effet, le Conseil d'Etat retient : « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.* »

Au regard des critères ainsi fixés, le tribunal est amené à retenir que les contestations de la demanderesse relativement à l'opportunité des renseignements demandés concernant l'existence d'une résidence fiscale au Luxembourg par rapport au but fiscal affirmé, à savoir la clarification de la question de savoir si elle est susceptible d'être qualifiée de résident fiscal espagnol, sont à rejeter comme étant non fondés.

En effet, même s'il est vrai que la conclusion éventuelle, une fois les renseignements demandés fournis, que la résidence fiscale affirmée par la demanderesse au Luxembourg est fictive ne permet pas *ipso facto* d'en déduire l'existence d'une résidence fiscale en l'Espagne, le tribunal est néanmoins amené à retenir que les renseignements demandés sont pertinents puisqu'ils constituent une étape nécessaire dans l'examen par les autorités espagnoles de la question de savoir si la demanderesse est à qualifier de résident fiscal espagnol, puisque d'après les éléments du dossier, à ce stade, celle-ci affirme ne pas être résident fiscal espagnol au motif qu'elle aurait son centre d'intérêts vitaux au Luxembourg.

Dans cet ordre d'idées, c'est encore à tort que la demanderesse soutient que les explications fournies par les autorités espagnoles seraient non pertinentes puisqu'elles viseraient essentiellement son mari, étant donné que, comme elle est imposée collectivement avec son époux, sa situation fiscale est nécessairement liée à celle de son mari.

Ensuite, la seule circonstance que dans l'enquête interne, le cas échéant, des renseignements sont demandés en relation avec l'impôt sur le revenu de non-résidents, ne contredit pas le but fiscal avancé à l'appui de la demande de renseignements litigieuse, puisque non seulement l'impôt sur le revenu des non-résidents est pareillement visé dans la demande adressée par les autorités espagnoles aux autorités luxembourgeoises, mais encore les questions sont pertinentes dans une approche globale du cas d'imposition de la demanderesse qui soit est susceptible d'être qualifiée de résidente fiscale espagnole si les soupçons des autorités espagnoles sur la résidence fiscale luxembourgeoise s'avèrent fondés, soit est susceptible d'être

qualifiée de résidente fiscale luxembourgeoise, auquel cas la question de l'impôt sur le revenu des non-résidents a sa pertinence.

Par ailleurs, dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-avant, il n'appartient pas au directeur, et *a fortiori* au tribunal, de contrôler la matérialité des éléments avancés par rapport à la situation factuelle dans l'Etat requérant, ou encore d'examiner la situation fiscale du contribuable visé par rapport au droit espagnol, l'argumentation de la demanderesse suivant laquelle l'Etat requérant aurait la charge de la preuve qu'elle est susceptible d'être résident fiscal en Espagne et qu'une telle preuve ne serait pas rapportée est à rejeter.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les contestations formulées par la demanderesse par rapport à la première catégorie de renseignements demandés sont à rejeter comme étant non fondées.

Quant aux contestations de la demanderesse par rapport aux renseignements demandés sub 2 à 4 de l'injonction directoriale, c'est à tort que celle-ci argumente que ces renseignements seraient à qualifier comme prématurés et n'auraient qu'un caractère subsidiaire par rapport à la première catégorie de renseignements sollicités.

En effet, d'une part, la clarification des revenus de source luxembourgeoise et leur nature, tout comme les déclarations fiscales reprenant ces revenus, ainsi que les relevés bancaires peuvent *a priori* fournir des renseignements pertinents par rapport à la question de savoir dans quel pays la demanderesse a le centre principal de ses intérêts vitaux et par voie de conséquence à celle de savoir où se situe sa résidence fiscale.

D'autre part, les renseignements demandés sont encore pertinents par rapport à la détermination des revenus, le cas échéant, susceptibles d'être imposés en Espagne.

Sans être autorisé, au regard de la limitation de ses pouvoirs circonscrits ci-avant, à entrer dans le débat de la qualification de la résidence fiscale de la demanderesse en Espagne, respectivement de la vérification de la matérialité des faits avancés par les autorités espagnoles dans ce contexte, le tribunal est amené à retenir que les renseignements demandés sub 2 à 4 présentent un lien suffisant avec le cas d'imposition visé, de sorte que toutes les informations sollicitées suffisent au critère de pertinence vraisemblable. Il s'ensuit que les contestations de la demanderesse avec les renseignements demandés sub 2 à 4 sont par ailleurs à rejeter.

S'agissant des explications fournies par Monsieur ... par rapport à l'ensemble des renseignements demandés, dans la mesure où celles-ci, tel que cela a été retenu ci-avant, visent exclusivement sa propre situation fiscale et les renseignements lui demandés dans le cadre de la deuxième décision d'injonction adressée à sa personne, mais qui ne fait pas l'objet du recours, les contestations afférentes sont à rejeter comme étant dépourvues de pertinence.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, que le recours principal ainsi que la requête en intervention sont à rejeter pour ne pas être fondés.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

joint les affaires inscrites sous les numéros 35850 et 35884 du rôle ;

reçoit le recours en annulation dirigé contre l'injonction du directeur du 9 janvier 2015 à l'encontre de Madame ..., en la forme ;

reçoit l'intervention volontaire dans la limite de l'objet de la requête principale, à savoir pour autant qu'elle vise l'injonction du 9 janvier 2015 contre Madame ..., et la déclare irrecevable pour le surplus ;

au fond, déclare le recours et l'intervention volontaire non justifiés, partant en déboute ;

condamne la demanderesse et le demandeur en intervention solidairement aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 6 mai 2015, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif